

УДК 336.226.3

JEL Classification: E 620

АЛЬТЕРНАТИВНЫЙ АЛГОРИТМ РАСЧЕТА НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Афанасьева М. А., экономист

Национальный технический университет

"Харьковский политехнический институт"

Аннотация. Предлагается новый алгоритм расчета налога на добавленную стоимость, сохраняющий преимущества НДС по сравнению с другими косвенными налогами и позволяющий избежать ряда трудностей его администрирования. Приводится расчет ставок налога с использованием статистических данных из раздела национальных счетов. Вводятся дифференцированные ставки НДС статистические, равные произведению одинаковой для всех обычной ставки и доли валовой добавленной стоимости в выпуске продукции, разной для разных КВЕД. Важно, что произведение ставки НДС статистической и стоимости реализации (как части выпуска) дает налог именно на добавленную стоимость.

Базой для исчисления налога является стоимость операций по поставке товаров (услуг), некорректируемая на затраты, что не требует дополнительных вычислений, а только фиксации, тем самым существенно сокращая возможности для манипуляций. Напомним, что в применяемом в настоящее время непрямым методом расчета налог исчисляется как разница между налоговыми обязательствами и налоговым кредитом. В предлагаемом методе понятие налогового кредита отсутствует.

На лицо простота предлагаемого алгоритма по сравнению с действующей системой электронного администрирования.

Ключевые слова: НДС, алгоритм, национальные счета, добавленная стоимость, выпуск продукции, виды экономической деятельности, ставка НДС, налоговый кредит, налоговое администрирование.

AN ALTERNATIVE ALGORITHM FOR CALCULATING THE VALUE ADDED TAX

Marina Afanasieva, Economist

National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute"

Summary. A new algorithm of calculation of VAT has been proposed. It retains all the advantages of VAT as compared to the sales tax. The proposed statistical VAT rate is proportional to the usual rate and the ratio of value added to output for a particular type of economic activity. Respectively, the product of statistical rate and sale provides value-added tax. Note that the shares of value added in the issue are different for different types of activities, so there will be different statistical VAT rates. The usual rate of taxation of added value is the same for all CTEA, now it is 20% in Ukraine.

At the same time, the base for calculating the tax is the sale of products that do not require additional calculations by the taxpayer, but only fix it that essentially reduces the possibility of manipulation. The current algorithm is the tax base should be calculated as the difference between tax liabilities and tax credits. A new algorithm doesn't contain the concept of the tax credit.

The tax is calculated according to statistical rates of the past period, and later recalculated with current data by the tax authorities. The simplicity of the proposed algorithm is obvious compared with the existing system of electronic administration.

Statistical rates are calculated on the basis of an independent competent State Statistics Service data, so it helps to balance the interests of different subjects of the market.

The new algorithm can also be used for the analysis of compliance with the law.

Keywords: VAT, algorithm, national accounts, value added, output, types of economic activity, rate of VAT, tax credit, administration of tax.

Постановка проблемы. В современном мире налог на добавленную стоимость (НДС) является важным элементом государственных финансов более половины стран мира. Помимо этого в условиях глобализации НДС стал дополнительным фактором интеграции, т.к. по определению взимается на каждой стадии создания добавочной стоимости, в некотором роде укрепляя связи между поставщиками и покупателями. Взимание НДС является одним из требований Европейского Союза для вступления Украины в его члены. Согласно директивам ЕС государства-члены должны согласовывать между собой политику по этому налогу. С другой стороны, есть ряд серьезных проблем с администрированием налога, с которыми в той или иной степени сталкиваются не только Украина, но и другие страны. В противоречии между положительными и отрицательными свойствами налога на добавленную стоимость и заключается проблема, исследованию которой посвящена эта статья.

Анализ последних исследований и публикаций. Над теоретическими основами взимания НДС работали многие украинские ученые, в частности Ю.Б. Иванов, А.И. Крысоватый, А.М. Соколовская [1] и другие. Вопросы эффективности сбора НДС в контексте детенизации экономики и разработки обобщающего показателя оценки изучали З.С. Варналий, А. П. Кириенко (Россия) и Ральф Буссе (Германия). Механизм распределения добавленной стоимости по отраслям экономической деятельности и между субъектами рынка, дифференциацию налоговой нагрузки исследовали российские ученые Н.Н. Тюпакова, Е. А. Ермакова, Н. Е. Петухова [2]. Совершенствованию методов налогового администрирования посвящены работы Л. Л. Тарангул и других авторов. Сравнительный анализ НДС и налога с продаж провели Р. Кирхнер (Германия) и В.Г. Пансков (Россия). Последний также высказал мысль о возможности повышения эффективности взимания НДС посредством изменения методологии его расчета [3]. О существовании другого - прямого статистического метода расчета НДС в отличие от непрямого метода, применяемого в Украине и странах ЕС, писал А. Д. Василик. Формула прямого метода расчета представляет собой произведение ставки и суммы зарплаты и прибыли, которая (сумма) и является добавленной стоимостью [4]. Однако для практики этот метод неудобен из-за сложного расчета прибыли, к тому же облагать зарплату дополнительным налогом может быть ментально сложно для большинства хозяйствующих субъектов.

Нерешенные составляющие общей проблемы. Введение в Украине в 2015 году электронного администрирования в формате, предусмотренном Налоговым кодексом страны, сильно осложнило работу, как налогоплательщиков, так и работников налоговых служб, увеличив количество затрачиваемого рабочего времени [5], повысив сложность вычислений, введя дополнительные расходы на специальное программное обеспечение и ПК, а также на авансирование расчетного счета по НДС. Напомним, что с 1997 года после принятия в Украине соответствующего закона учет НДС разросся в дополнительный налоговый учет. Поэтому, на взгляд автора, актуальным остается поиск альтернативного подхода: усовершенствование алгоритма расчета налога, а не его администрирования.

Цель. Целью написания статьи является поиск альтернативного метода расчета НДС, позволяющего сохранить преимущества налога и избежать ряда трудностей в его администрировании.

Изложение основного материала. НДС является косвенным налогом, широко распространенным в мире. НДС был введен в практику в 70-ых годах XX века во Франции, и затем быстро распространился в европейских странах, а позже и в мире, включая и развитые страны, и страны с переходными и развивающимися экономиками. Однако и на сегодня есть ряд стран, которые используют не НДС, а действовавшие до него налог с продаж и/или налог с оборота, - это США, Объединенные Арабские Эмираты, Гонконг и др. [6].

В Украине НДС был введен в первый же год независимости. На сегодня доля НДС в доходах сводного бюджета страны высока (см. табл. 1).

Следует подчеркнуть, что хотя в Украине процент НДС к ВВП находится на средневропейском уровне, абсолютная величина НДС на душу населения гораздо ниже, чем в странах Европы, т. к. ниже сам ВВП на душу населения [8], что является мощным стимулом для реформирования налога.

Таблица 1 – Значение НДС в финансах Украины, млн. грн.

Показатель	2014 г	2013 г	2012 г	2011 г	2010 г
ВВП	1 566 700	1 522 657	1 459 096	1 349 178	1 120 585
Доходы сводного бюджета	456 067	442 789	445 525	398 554	314 506
<i>В т.ч. Налоговые поступления</i>	<i>367 512</i>	<i>353 968</i>	<i>360 567</i>	<i>334 692</i>	<i>246 441</i>
Из них НДС	139 024	128 269	138 827	130 094	86 316
НДС/ВВП, %	8,9	8,4	9,5	9,6	7,7
НДС/доходы сводного бюджета, %	30,5	29,0	31,2	32,6	27,4
НДС/налоги, %	37,8	36,2	38,5	38,9	35,0

Источник: составлено автором на основании [7; 8, табл. 2.1; 9, табл. 1.1, 1.3, 2.1, 5].

Преимущества налога на добавленную стоимость по сравнению с налогом с продаж (НП) и налогом с оборота (НО) заключаются, прежде всего, в том, что нет двойного налогообложения, т.к. облагается только добавочная стоимость, а не конечное потребление или оборот целиком. А за счет того, что облагается каждая стадия переработки, налог более равномерно распределяется между субъектами. Кроме того, важно, что в случае НДС не облагаются инвестиции, и нет влияния на международную торговлю, что способствует развитию экономики [10].

К недостаткам НДС относится то, что в реальной жизни недобросовестным плательщикам удается необоснованно завышать налоговый кредит посредством разного рода фиктивных сделок, отнесением в налоговый кредит приобретений по операциям, освобожденным от налогообложения, занижением цены импорта, завышением бюджетного возмещения для экспортеров [10].

Харьковская экономическая школа традиционно придавала большое значение статистике в решении разных проблем. Внимание к этому привлекло присвоение Харьковскому национальному экономическому университету имени Саймана Кузнеця, лауреата Нобелевской премии, одним из научных направлений которого было развитие теории национального дохода и создание системы национальных счетов [11].

Поэтому предлагается налог на добавленную стоимость исчислять с помощью статистических данных о доле валовой добавочной стоимости в выпуске продукции в разрезе видов экономической деятельности, т.к. эти показатели определяются разными технологиями, применяемыми в той или иной отрасли. Важно, что органы статистики являются высококомпетентными и нейтральными по отношению к субъектам рынка, эта служба в последние годы была реформирована, и статистические наблюдения и подсчеты ведутся по методикам ЕС. Например, на таможне тоже используется статистическая стоимость товара как альтернатива договорной стоимости для определения базы налогообложения НДС, что позволяет успешно бороться с ценовыми махинациями.

В основу предлагаемого алгоритма положено соотношение о неизменности суммы налога при переходе от одного способа расчета к другому:

$$\text{Сдейств} \times \text{ВДС} = \text{Сстатист} \times \text{В}, \quad (1)$$

$$\text{тогда } \text{Сстатист} = \text{Сдейств} \times \text{ВДС} / \text{В}, \quad (2)$$

$$\text{НДСальтернатива} = \text{Сстатист} \times \text{В} \times k, \quad (3)$$

где *Сдейств* – ставка НДС действующая (20 %);

ВДС – валовая добавочная стоимость;

Сстатист – ставка НДС статистическая;

В – выпуск продукции (оборот);

k – доля конечного потребления ВВП;

(В × k) – продажи.

Ставка НДС статистическая – это произведение равной для всех ставки НДС действующей и доли валовой добавочной стоимости в выпуске конкретного вида деятельности. Значения (ВДС/В) разные для каждого вида экономической деятельности, эти данные, как и доля конечного потребления в ВВП взяты в статистике в разделе национальных счетов. Соответственно, в результате расчетов получаются разные статистические ставки налога для разных КВЭД при одной и той же действующей ставке НДС. Чем выше эта доля для конкретного вида деятельности, тем больше будет и его *Сстатист*.

Исходные данные и результаты расчетов приведены в табл. 2. Суммы налога указаны справочно для операций, освобожденных от налогообложения, не являющихся объектом или подпадающих под специальный режим, в общую сумму НДС они не входят. Там же приведены фактические суммы налогов на производство и импорт по видам деятельности.

Таблица 2 – Связь НДС с валовой добавленной стоимостью и фактические налоги на производство за 2013 г, млн грн

№	Вид экономической деятельности	Выпуск	ВДС	ВДС/Выпуск, %	НДС по действующей ставке 20 %	Ставка НДС статистическая, %	НДС по статистической ставке	Налоги на произв. и импорт (НДС и др.)	Факт. налоги/ВДС, %
1	Сельское хозяйство	315546	132354	41,94	19112	8,39	19112 _*	4 657	3,5
2	Добывающая промышленность	155870	82 287	52,79	11882	10,56		8 123	9,9
3	Перерабатывающая промышленность	904052	169633	18,76	24495	3,75	24495	121084	71,4
4	Поставка электроэнергии, газа, пара и кондиционирование воздуха	14 522	44 220	31,47	6 385	6,29	6 385	10440	23,6
5	Поставка воды, канализация, поведение с отходами	22 417	6 946	30,99	1 003	6,20	1 003	1 920	27,6
6	Строительство	174158	38 450	22,08	5 552	4,42	5 552	6 997	18,2
7	Оптовая и розничная торговля	409406	222789	54,42	32171	10,88	32171	3 045	1,4
8	Транспорт, складское хозяйство, почта и курьерская деятельность	231003	110085	47,66	15896	9,53	15896	6 211	5,6
9	Общепит и временное размещение	24 884	11 540	46,38	1 666	9,28	1 666	2 004	17,4
10	Информация и телекоммуникации	99 269	49 247	49,61	7 111	9,92	7 111	6 500	13,2
11	Финансовая и страховая деятельность	106292	67 531	63,53	9 751	12,71	9 751 _*	3 457	5,1
12	Операции с недвижимостью	140627	99 100	70,47	14310	14,09	14310	13114	13,2
13	Профессиональная, научная и техническая деятельность	97 333	48 704	50,04	7 033	10,01	7 033	1 656	3,4

№	Вид экономической деятельности	Выпуск	ВДС	ВДС/Выпуск, %	НДС по действующей ставке 20 %	Ставка НДС статистическая, %	НДС по статистической ставке	Налоги на произв. и импорт (НДС и др.)	Факт. налоги/ВДС, %
14	Административное и вспом. обслуживание	37 560	18 575	49,45	2 682	9,89	2 682	2 093	11,3
15	Государственное управление и оборона; соц. страхование	97 642	73 194	74,96	10569	14,99	10569 [*]	0	0
16	Образование	112780	81 745	72,48	11804	14 50	11804 [*]	1 717	2,1
17	Здравоохранение	78 876	52 190	66,17	7 536	13,23	7 536 [*]	1 244	2,4
18	Искусство; спорт; отдых	20 512	13 344	65,05	1 927	13,01	1 927	1 518	11,4
19	Прочие услуги	20 809	14 430	69,34	2 084	13 87	2 084	231	1,6
20	Итого и средние %	3189558	1336364	41,90	134198	8,38	134198	196011	14,7
21	Налоги на производство и импорт без субсидий	196011 - 9 718	196011 - 9 718		192971 ^{**}		192971 ^{**}		
22	ВВП	3375851	1522657						

Источник: рассчитано автором на основании [8, табл. 2.2, 2.4, 2.7]. $k = 72.2\%$.

^{*} приведено справочно, в общую сумму НДС не входит.

^{**} НДС без вычета льгот.

К сожалению, информация именно об НДС по КВЭД не публикуется государственными финансовыми службами. Заметим, что фактические суммы налогов не коррелируют с суммами НДС, коэффициент налоговой нагрузки на НДС у всех сильно разнится, он аномально высокий для перерабатывающей промышленности, что сокращает ее ресурсы для развития, и низкий для оптовой торговли. В то же время НДС по статистической ставке пропорционален НДС по определению (рис. 1). Рассчитанные данные за 2013 и 2010 годы имеют хорошую сходимость и в среднем отличаются на 4 %. Напомним, что экономической сущностью налогов есть выравнивание доходов всех субъектов с целью достижения социальной справедливости и экономического развития [4].

Выводы. Достоинства предлагаемого алгоритма заключаются в следующем. Сохраняются все преимущества НДС по сравнению с налогом с оборота и налогом с продаж, описанные ранее. Рассчитываемый по новому алгоритму налог есть налогом именно на добавленную стоимость, хотя исчисляется он от реализованного для конечного потребления выпуска продукции (или продаж). Это достигается благодаря тому, что предлагаемая ставка НДС статистическая пропорциональна отношению добавленной стоимости к выпуску продукции конкретного вида экономической деятельности, соответственно произведение статистической ставки и выпуска и дает налог на добавленную стоимость.

В то же время, базой для исчисления налога, является стоимость реализации продукции (часть выпуска), которая не требует дополнительных расчетов со стороны налогоплательщика, а только фиксации, что значительно сокращает возможность для манипуляций. В действующем же алгоритме базу налогообложения необходимо рассчитывать как разность между налоговыми обязательствами и налоговым кредитом. Понятие налогового кредита в новом алгоритме отсутствует.

Налог рассчитывается по статистическим ставкам прошлого периода, а после появления данных за отчетный период производится перерасчет силами налоговых органов.

На лицо простота предлагаемого алгоритма по сравнению с действующей системой электронного администрирования.

То, что статистические ставки рассчитываются на основании данных независимой компетентной государственной службы статистики, способствует балансу интересов разных субъектов рынка.

Новый алгоритм может быть также использован и для анализа соблюдения законодательства в случае применения для расчета налога действующего алгоритма.

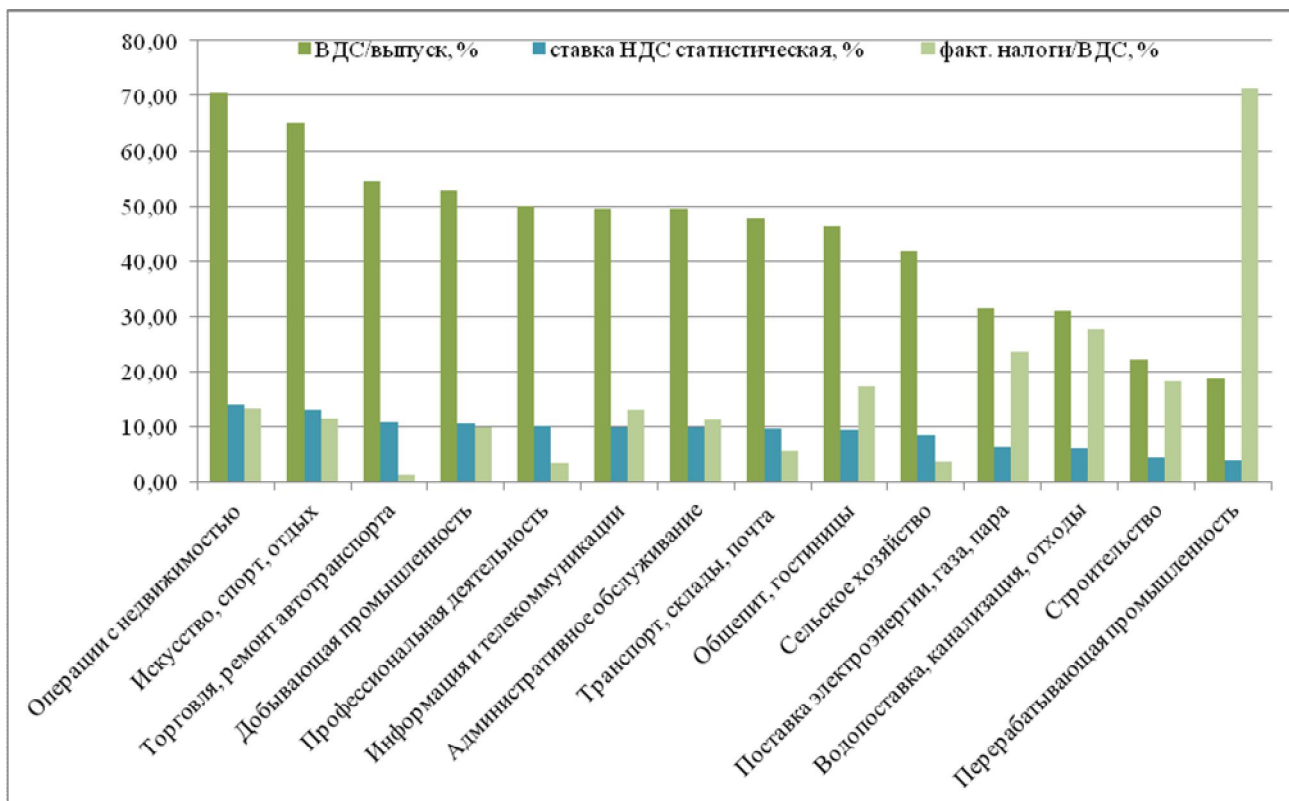


Рисунок 1 – Доля ВДС в выпуске, ставки НДС статистические и фактическая налоговая нагрузка на ВДС (%) в разрезе КВЭД за 2013 г.

Перечень ссылок:

1. Соколовська А. М. Основи теорії податків. / А. М. Соколовська. – Київ : Кондор, 2010. – 326 с.
2. Петухова Н. Е. История налогообложения в России IX-XX вв. / Н. Е. Петухова. – Москва : Вузовский учебник, 2012. – 416 с.
3. Теория и практика налоговых реформ : тезисы док. пятого укр.-рос. симпозиума 2-5 июля 2013 г. / Национальный университет государственной налоговой службы Украины. – Ирпень : 2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ndi-fp.astu.edu.ua/symposium>.
4. Василюк О. Д. Теорія фінансів : підручник. / О. Д. Василюк. – Київ : НІОС, 2000. – 416 с.
5. Абрамова О. С. Ризики податкової оптимізації у сучасних умовах / О. С. Абрамова // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва : збірник наукових праць. – 2015. – № 2(9). [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://khdiep.wix.com/zbirka>.
6. Братушка Е. С. Генеза податку на додану вартість в Україні та світі. / Е. С. Братушка, Є. В. Кононець // Ефективна економіка. – 2014. – № 4. – С. 25-30.
7. Бабич Л. М. Бюджетна система : навчально-методичний посібник. / Л. М. Бабич. – Київ : Національна академія управління, 2006. – 213 с.
8. Статистичний щорічник України за 2014 рік / Держ. служба статистики України. ; за ред. І. М. Жук. – Київ : ДССУ, 2015. – 586 с.
9. Статистичний збірник «Бюджет України 2014». / М-во фінансів України. – Київ : МФУ, 2015. – 308 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.minfin.gov.ua.
10. Бетлій О. ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок краще? / О. Бетлій, Р. Джуччі, Р. Кірхнер // Інститут економічних досліджень та політичних консультацій ; Німецька консультативна група. – Київ-Берлін, 2013 / [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://lukyanenko.ua/_id/7/707_.pdf.

11. Кузнец С. Экономическая система д-ра Шумпетера / С. Кузнец ; под ред. В. С. Пономаренко. – Харьков : ИД «ИНЖЭК», 2012. – 128 с.

Стаття надійшла: 16.02.2016 р.

Рецензент: д.держ. упр., проф. Маліков В.В.

